GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

# COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 33157C**
Inscrit le 1er août 2013

---

## Audience publique du 5 décembre 2013

**Appel formé par**
**la société anonyme ... S.A.,**
**…,**
**contre un jugement du tribunal administratif**
**du 1er juillet 2013 (n° 30500 du rôle)**
**dans un litige l'opposant à**
**une décision du directeur de l'administration des Contributions directes**
**en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt sur la fortune,**
**d'impôt commercial communal et de retenue d'impôt**
**sur les revenus de capitaux**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33157C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 1er août 2013 par Maître Dogan DEMIRCAN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au R.C.S. de Luxembourg sous le numéro …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 1er juillet 2013, par lequel ledit tribunal a rejeté comme non fondé son recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 janvier 2012 (n° C 17138 du rôle) ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008, établi le 27 juillet 2011, et ayant rejeté comme non fondée sa réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007 et 2008, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2008 et le bulletin sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2008, tous émis le 27 juillet 2011 par le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 3 septembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 3 octobre 2013 par Maître Dogan DEMIRCAN pour compte de la société appelante, préqualifiée ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Dogan DEMIRCAN et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 novembre 2013.

---

Le 26 mai 2011, le service de révision de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le service de révision »*, émit à la demande du préposé du bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette, ci-après *« le bureau d'imposition »*, un rapport, référencé sous le numéro …, sur la vérification des livres et documents comptables de la société anonyme ... S.A., ci-après *« la ... »*, portant sur les exercices 2007 et 2008 et arrivant à la conclusion que la comptabilité de ladite société était à rejeter quant à la forme et quant au fond, qu'il y avait lieu de procéder à une taxation selon le paragraphe 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé *« AO »,* et que les résultats étaient à redresser en incorporant notamment des sommes provenant de distributions cachées de bénéfice et en annulant des opérations fictives. Le service de révision recommanda encore au bureau d'imposition de transmettre le dossier au parquet pour cause de faits qualifiables entre autres de fraude fiscale, escroquerie, faux, usage de faux et abus de biens sociaux.

En date du 27 juillet 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007 et 2008, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2008, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 et le bulletin sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2008.

Le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2008 renseigna ce qui suit : « *Bénéfice caché sur cession de parts … sàrl voir rapport n° … du service de révision* », le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2008 renseigne que : « *redressement …et … svt rapport n° … du service de révision* » et le bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008 renseigne ce qui suit : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Le 27 octobre 2011, la ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007 et 2008, des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, du bulletin de l'impôt sur la fortune 2008, du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2008 et du bulletin sur la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2008 auprès du directeur de l'administration des contributions directes, ci-après *« le directeur ».*

Par décision du 25 janvier 2012 (n° C 17138 du rôle), le directeur déclara ladite réclamation, d'une part, irrecevable en ce qu'elle concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 et, d'autre part, recevable mais non fondée en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, le bulletin de la retenue d'impôt

sur revenus de capitaux de l'année 2008, ainsi que le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 27 octobre 2011 par la dame ..., au nom de la société anonyme ..., avec siège social à ..., pour réclamer contre :*

*- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007 et 2008, émis le 27 juillet 2011 ;*

*- les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, émis le 27 juillet 2011 ;*

*- le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008, émis le 27 juillet 2011 ;*

*- le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008, émis le 27 juillet 2011 ;*

*- le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2008, émis le 27 juillet 2011 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008 sont critiqués à l'aide de moyens qui visent les bulletins de la base d'assiette y afférentes ;*

*qu'en application du paragraphe 5 de la 2e GewStVV du 16 novembre 1943 et de la GewStR 13 (cf. paragraphe 7 GewStG.), les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008 se trouvent affectés d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;*

*Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 6.2.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les deux réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition, d'une part, de ne pas avoir admis en déduction des charges financières et, d'autre part, d'avoir admis une distribution cachée de bénéfices relative à une cession de participation ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;*

*qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 ;*

*Considérant d'ailleurs que si un bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la requête doit être déclarée irrecevable en ce qu'elle concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 ;*

*Considérant que les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008, ainsi que contre le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2008 ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que suivant ses statuts, la réclamante a pour objet l'achat, la vente, la mise en valeur, la mise en location et la gestion d'un ou plusieurs terrains, d'immeubles, de bureaux, d'entrepôts, de bâtiments industriels ; qu'elle peut d'une façon générale faire au Grand-Duché de Luxembourg ou à l'étranger tous actes, transactions ou opérations commerciales, industrielles, financières, mobilières et immobilières qui se rattachent directement ou indirectement à son objet social ou qui seraient de nature à en faciliter ou en développer la réalisation ;*

*Considérant que la réclamante a été constituée en date du 13 septembre 2000 sous la forme juridique d'une société civile immobilière ;*

*qu'en date du 9 novembre 2000, les associés de la réclamante ont décidé de changer la forme juridique en une société anonyme ;*

*que les actions ont été souscrites à l'époque à raison de 75% par le sieur ... et à raison de 25% par son épouse, la dame ...;*

*Considérant qu'à l'époque de constitution de la réclamante, le capital social d'un montant de ... francs a été libéré par l'apport en nature de quatre immeubles appartenant aux époux ...;*

*que ces immeubles ont été transférés à l'actif de la réclamante lors du changement de la forme juridique en une société anonyme ;*

*Considérant que, sur ordre du préposé du bureau d'imposition, la comptabilité de la requérante a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions ;*

*Considérant qu'il ressort du rapport du service de révision que les redressements suivants ont été opérés :*

| | *2007* | *2008* |
|---|---|---|
| *Résultat déclaré* | … | … |
| *+ charges financières* | … | … |
| *+ intérêts sur c/c associé* | … | … |
| *+ investissements …* | *p.m.* | … |
| *+ intérêts sur c/c …* | *p.m.* | … |
| *+ vente …* | … | *p.m.* |
| *+ vente …* | *p.m.* | … |
| *+ distribution cachée de bénéfice* | *p.m.* | … |
| *- perte sur vente participation …* | *p.m.* | … |
| *Total :* | … | …. |

*En ce qui concerne l'ajout des charges financières*

*Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que le bureau d'imposition a notifié une mesure d'instruction à la réclamante en date du 14 janvier 2009 pour demander le détail des charges financières d'un montant de … euros en 2007 ;*

*Considérant que dans sa réponse à cette mesure d'instruction, la réclamante affirme qu'un montant de …euros concerne un chèque daté du 20 janvier 2003 au profit de la « … » par l'intermédiaire d'un notaire ; que ce chèque aurait été effectué au profit de la banque « afin d'apurer les hypothèques des époux … » et « éviter une vente forcée des immeubles de la Société et obtenir main levée de ces hypothèques » ;*

*Considérant que le rapport du réviseur retient à cet effet : « Les époux avaient reçu un emprunt de la …A.G. en 1996 et un autre en 1997.*

*En tant que garantie, ils ont permis à la banque d'inscrire des hypothèques sur plusieurs immeubles. En date du 09/01/1998 ils ont apporté une partie des immeubles hypothéqués dans la société civile immobilière …. En date du 20/12/2000 ils ont transformé cette société civile immobilière en société anonyme. En date du 13/09/2000 ils ont apporté une autre partie des immeubles dans la …. En date du 09/11/2000 ils ont transformé cette société civile immobilière en société anonyme. Comme les époux ... ont*

*jugé utile de ne pas rembourser les emprunts, la banque a lancé des actions pauliennes afin de pouvoir mettre les immeubles en vente forcée pour récupérer leurs créances. Lors de la création des sociétés, les dettes sont restées au patrimoine privé des époux. En effet, les dettes n'étaient pas apportées et inscrites aux bilans respectifs des ... S.A.. et de la ... S.A.. Ces dettes ne sont pas à mettre en compte pour les deux sociétés. En outre, le comptable fournit une copie d'un chèque émis par le contribuable au profit du notaire ... en date du 20/01/2003. Le payement du chèque a eu lieu en 2003, le débiteur est le contribuable. Il ne s'agit donc pas d'un apport fait en 2007, ni même en 2003. En outre, l'opération constitue un remboursement d'une dette privée que l'associé i avait auprès de l'institut financier ... » ;*

*Considérant que le rapport du réviseur relève encore que les charges financières de 2008, i.e. le montant de ... euros (dont un montant de ... euros en capital et un montant de ... euros en intérêts) concernent également deux virements au profit de la ... ; que ces opérations ne figurent sur aucun extrait bancaire au cours de l'année 2008 ;*

*Considérant que ces opérations de comptabilisation des montants respectifs au compte de profits et pertes des charges financières ont été annulées par le réviseur pour le motif qu'il s'agit de remboursements de dettes privées des associés ;*

*Considérant qu'en matière fiscale, le remboursement de prêts privés des associés, ainsi que le payement des intérêts y afférents, ne peuvent pas diminuer le revenu imposable d'une société ;*

*Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'il y a lieu de confirmer l'ajoute des charges financières respectives de ... euros en 2007 et de ... euros en 2008 ;*

*<u>En ce qui concerne la cession de la participation Société . s.à r.l.</u>*

*Considérant qu'il ressort des publications au Mémorial C, recueil des publications concernant les sociétés commerciales et associations et fondations sans but lucratif que la réclamante a constitué en date du 14 janvier 2008 une société à responsabilité limitée résidente dénommée « Immobilière ... S. à r. l. » avec un capital social souscrit et libéré de ... euros ;*

*que la requérante a détenu l'intégralité des parts sociales lors de la constitution ;*

*Considérant qu'il résulte d'une autre publication au Mémorial C que la réclamante a vendu l'intégralité des parts sociales en date du 1er juillet 2008 à la dame i, demeurant à ... pour le prix d'un euro ;*

*Considérant que lors du contrôle sur place, le réviseur a constaté que la constitution de société, ainsi que la cession de la participation n'ont pas fait l'objet de comptabilisations par la réclamante ;*

*que son instruction a encore révélé que la dame ... est la mère de l'associé ... et que ce dernier est resté en défaut de fournir des explications pour le fait de vendre cette participation d'une valeur de ... euros à un prix symbolique d'un euro ;*

*que le réviseur a admis une distribution cachée de bénéfice à raison d'un montant de .... euros ;*

*Considérant que la réclamante fait valoir qu'aucun avantage n'aurait été accordé lors de cette cession et que la dame … ne serait pas actionnaire de la réclamante ;*

*que la réclamante demande l'annulation de la distribution cachée de bénéfice et du bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2008 ;*

*Considérant qu'il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;*

*Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle, décision C 9679) ;*

*Considérant que tant les distributions ouvertes que les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable d'une société ;*

*Considérant que les relations entre une société et les associés doivent se nouer comme entre tiers ;*

*Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;*

*qu'en l'occurrence, l'actionnaire de la réclamante, i.e. le sieur ... continue à assumer la fonction de gérant de la société à responsabilité limitée ... depuis la constitution ;*

*que l'avantage direct dont a bénéficié l'actionnaire par l'intermédiaire d'une cession à un prix symbolique d'une participation à la mère de l'actionnaire, tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;*

*Considérant que c'est donc à bon droit que le réviseur a majoré le revenu imposable de ladite distribution cachée de bénéfices ;*

*Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;*

*Considérant qu'il résulte des comptes annuels de l'année 2010 que les fonds propres de la société à responsabilité limitée ... s'élèvent à ... euros ;*

*que les comptes annuels de l'année 2008 font ressortir des fonds propres de … euros ;*

*que le montant de la distribution cachée de bénéfices évaluée par le réviseur est donc également à confirmer ;*

*dès lors qu'aucun motif de la vente de ladite participation, à valeur nominale de …euros, en-dessous de cette valeur n'est apparent ;*

*<u>En ce qui concerne le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2008</u>*

*Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour l'année 2008 est de 15%, à moins que le débiteur des revenus prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;*

*Considérant que le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2008 est également à confirmer ;*

*<u>En ce qui concerne les autres redressements</u>*

*Considérant que la réclamante ne critique pas les redressements relatifs aux majorations de revenu concernant la mise en comptes d'intérêts de 5% sur les comptes courants associés, les investissements à ..., à ... et à ... ;*

*Considérant néanmoins qu'il y a lieu de relever certaines comptabilisations au niveau du compte courant associé et des investissements à ... ;*

*Considérant que le réviseur a constaté que des virements et mises fictives ont été comptabilisées au compte courant associé qui n'ont pas eu lieu en réalité ;*

*qu'ainsi les mises et retraits fictifs comptabilisés en 2008 s'élèvent à ...euros ;*

*que les virements bancaires fictifs comptabilisés en 2008 s'élèvent à ... euros ;*

*Considérant que le rapport du réviseur révèle que des investissements fictifs ont été comptabilisés pour les immeubles à ..., à ... et à ... ; qu'ainsi, le réviseur a essayé de rapprocher les factures présentées et les factures comptabilisées pour les investissements à ... aux factures reprises dans la comptabilité interne du fournisseur des investissements ;*

*que la réclamante a présenté des factures de transformations pour un montant global de ... euros (TVA comprise) ;*

*que la réclamante a comptabilisé des factures pour un montant de ... euros TVA comprise) ;*

*que la comptabilité du fournisseur des investissements fait relever des factures pour le compte de la réclamante pour un montant de ... (TVA comprise) ; que le réviseur a admis en déduction les factures comptabilisées par le fournisseur ;*

*Considérant que tous ces redressements effectués par le réviseur sont d'ailleurs conformes à la loi et aux faits de la cause et sont à confirmer ;*

*<u>En ce qui concerne la forme et le fond de la comptabilité de la réclamante</u>*

*Considérant que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi modifiée du 10 août 1915*

*concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;*

*Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels ; qu'elle est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise, qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;*

*Considérant que le § 208 (1) de la loi générale des impôts (AO) crée une présomption de régularité intégrale en faveur des comptabilités conformes aux règles énoncées au § 162 AO ;*

*Considérant que le rapport du réviseur retient que pour 2007, la réclamante (le contribuable) affirme que la comptabilité n'est que partiellement disponible. En effet, le contribuable déclare qu'il l'a effacé par erreur de son ordinateur. L'unique copie de sauvegarde est, elle aussi, endommagée et ne peut plus être restaurée. Il a présenté une BALANCE GLOBALE » et un « GRAND-LIVRE GLOBAL », documents qui ont été imprimés en date du 21.10.2008. Cependant, ces documents ont la particularité que tous les comptes dont les soldes au 31.12.2007 sont à zéro ne sont pas imprimés. Ceci est d'autant plus grave que des opérations ont eu lieu sur ces comptes au cours de l'exercice. Les différents journaux ne sont pas non plus disponibles. » ;*

*Considérant que par la suite le rapport retient que pour 2008, la réclamante a présenté les comptabilisations effectuées par le comptable. Il a fourni le grand livre, la balance et les journaux correspondants. Cependant, le comptable n'est pas en mesure d'expliquer la motivation qui l'a poussé de comptabiliser des opérations. Le contribuable a demandé à la banque une copie des extraits bancaires des années 2007 et 2008 qu'il a remise au réviseur. Il a également fourni une partie des contrats de location des immeubles ainsi que les contrats de vente des immeubles. Détruite par l'incendie, la majeure partie des frais n'a pas été remise au réviseur. Le compte bancaire … présente des différences énormes entre le solde comptable et le solde renseigné sur l'extrait bancaire. »*

*Considérant que le paragraphe 208 alinéa 1 AO instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme ;*

*que cette présomption ne saurait être invoquée en faveur d'une comptabilité non régulière ;*

*Considérant que, suite à ses constatations, c'est à bon droit que le réviseur a rejeté la comptabilité du réclamant quant à la forme et quant au fond;*

*<u>En ce qui concerne le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1 er janvier 2008</u>*

*Considérant que la réclamante critique le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2008 sans fournir des précisions quant à l'objet de ses contestations ;*

*Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune est conforme à la loi et aux faits de la cause ;* (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2012, la ... fit introduire un recours tendant à l'annulation sinon à la réformation de la décision précitée du directeur du 25 janvier 2012.

A travers un jugement du 1er juillet 2013, le tribunal administratif se déclara incompétent pour connaître de la demande de la ... tendant à l'annulation de ses bilans des années 2007 et 2008 au motif que lesdits bilans ne constituaient pas des actes administratifs au sens de l'article 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, reçut le recours subsidiaire en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié, partant en débouta la demanderesse, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours principal en annulation, rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure et condamna la ... aux frais.

Le tribunal nota ensuite que la ... s'était limitée à formuler en substance deux reproches, d'une part, en soutenant que le directeur avait confirmé à tort lesdits bulletins d'impôt dans la mesure où il ne lui a pas permis de déduire les montants respectifs de … € et … € payés à la …concernant respectivement les années 2007 et 2008 à titre de *« charges exceptionnelles »* et notamment à titre de *« dommages et intérêts »*, au motif que lesdits paiements correspondraient au remboursement de prêts privés des associés de la société demanderesse, et, d'autre part, en contestant toute distribution cachée de bénéfices au profit de Madame … dans le contexte de la vente à celle-ci au prix de ..- € des parts sociales que la demanderesse détenait dans la société à responsabilité limitée ..., ci-après *« la société ... »*.

Concernant le premier reproche, le tribunal releva en premier lieu le désaccord des parties sur la qualification du paiement de … € concernant l'année 2007, la demanderesse prétextant avoir effectué ce paiement au profit de la … pour éviter que les immeubles qui constituent son capital social ne soient vendus par ladite banque, en raison de l'hypothèque bancaire inscrite en sa faveur sur ces immeubles, de sorte que ledit paiement serait à qualifier de *« charges exceptionnelles »* et plus précisément de *« dommages et intérêts »*, tandis que le bureau d'imposition, confirmé par le directeur, aurait considéré que ce paiement correspondait à un remboursement d'une dette faisant partie du patrimoine privé des associés de la ..., de sorte à ne pas pouvoir être prise en compte.

Par application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, réglementant le régime de la preuve en matière fiscale, le tribunal arriva à la conclusion que l'administration des Contributions directes avait rapporté la preuve que le paiement dudit montant de … € à la …correspondait au remboursement d'un prêt strictement personnel contracté par les époux … et …, ci-après *« les époux ... »*, et que la demanderesse, à l'exception de

simples affirmations, n'avait apporté aucun élément visant à établir concrètement que le montant de … € payé en 2007 n'aurait pas correspondu au remboursement d'un prêt personnel. Or, comme en matière fiscale le remboursement de prêts privés et le paiement des intérêts y afférents ne peut diminuer le revenu imposable d'une société, le tribunal arriva à la conclusion qu'il y avait lieu d'ajouter au revenu imposable de la ... la charge financière de … € concernant l'année 2007.

Concernant ensuite l'année 2008, le tribunal releva que la décision directoriale avait retenu que le rapport du service de révision avait relevé des charges financières dans la comptabilité de la demanderesse d'un montant de … € relatives à deux virements au profit de la ..., mais que ces opérations ne figureraient sur aucun extrait bancaire de l'année 2008, de sorte que ces opérations seraient fictives. Les premiers juges notèrent ensuite que la ... n'avait pas contesté que les virements d'un montant total de … € avaient été des opérations fictives, tout en prétextant que son comptable aurait erronément comptabilisé les paiements effectués à la ... en tant que prêt au lieu de les faire figurer sous le poste des charges exceptionnelles. Le tribunal écarta cependant cette argumentation en retenant qu'une inscription en comptabilité sous un autre poste de ces paiements n'aurait rien enlevé au fait que lesdits paiements n'avaient pas eu lieu en réalité et que le directeur avait partant valablement pu retenir que lesdites opérations étaient à annuler.

Concernant ensuite le reproche au directeur d'avoir qualifié de distribution cachée de bénéfices la vente par la demanderesse à Madame ... au prix de 1.- € des parts sociales qu'elle détenait dans la société ..., le tribunal se référa à l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée *« LIR »*, tout en retenant que la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices reposait en premier lieu sur le bureau d'imposition. Sur ce, les premiers juges notèrent que la société demanderesse ne contestait pas avoir vendu l'intégralité de ses parts sociales détenues dans la société ... à Madame ... au prix de 1.- € et qu'elle n'apportait aucun élément visant à établir que le prix de vente symbolique serait justifié en raison d'une quelconque contrepartie fournie par cette dernière. Le tribunal releva encore que Madame ... est la mère de Monsieur ..., un des deux associés de la ..., de sorte que le service de révision et le bureau d'imposition avaient valablement pu émettre un doute circonstancié quant à l'existence effective d'une contrepartie pour le prix de vente de 1.- € payé par Madame ... pour l'intégralité des parts sociales de la société ..., société au capital social de … € constitué par l'apport d'un immeuble sis à …, évalué à cette somme quelques mois avant la cession litigieuse. Sur ce, le tribunal retint encore que la société demanderesse n'avait fourni ni au cours de la phase précontentieuse, ni au cours de la phase contentieuse un quelconque document ou élément concret visant à établir même partiellement un éventuel service qui lui aurait été rendu par Madame ... et que partant la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société demanderesse à Madame ..., devait être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Les premiers juges conclurent ensuite à partir des particularités du dossier à l'existence indubitable de liens tout à fait particuliers entre la ... et Madame ..., à savoir que celle-ci est la mère de Monsieur ... qui, lui est détenteur de 750 parts du capital social de la société demanderesse, tandis que son épouse, Madame ... est détentrice des 250 parts

restantes, que Monsieur ... revêtait également la fonction d'administrateur- délégué de la société demanderesse, ainsi que celle de gérant unique de la société ..., de sorte que le service de révision, le bureau d'imposition et le directeur avaient valablement pu conclure que Madame ... était à qualifier d'intéressée au sens de l'article 164 (3) LIR.

En présence de ces indices établissant l'allocation d'un avantage particulier par la société demanderesse et de l'existence de liens particuliers entre celle-ci et Madame ..., le tribunal arriva à la conclusion que la qualification de distribution cachée du prix de 1.- € payé par Madame ... pour les parts de la société ... n'avait pas été utilement combattue par la ... et que le directeur avait valablement pu confirmer les bulletins de l'impôt litigieux ayant retenu qu'une diminution indue du bénéfice était avérée et ayant dès lors requalifié le prix de vente symbolique accordé par la société demanderesse à Madame ... en distribution cachée de bénéfices.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 1er août 2013, la ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 1er juillet 2013.

A l'appui de son appel, elle réexpose les faits tels que présentés en première instance tout en insistant sur le fait que son comptable, Monsieur …, avait été en charge de l'établissement des bilans et que celui-ci avait déposé la *« situation comptable »* de la ... auprès de l'administration compétente sans la consulter et sans l'approbation préalable de l'assemblée générale. Or, un bilan n'existerait juridiquement qu'au moment de son approbation par l'assemblée générale et les opérations inscrites dans ses bilans ne constitueraient partant pas des actes établis par la ..., de sorte que tous les actes subséquents au dépôt des *« bilans »* à l'initiative de Monsieur …, et notamment la décision du directeur du 25 janvier 2012, devraient être annulés.

C'est cependant à juste titre que la partie étatique rétorque sur ce point que pour l'hypothèse d'une faute imputable à un tiers, la ... serait le cas échéant en droit de mettre en cause la responsabilité civile de celui-ci sans que cette situation ne puisse cependant avoir une influence sur la situation fiscale de la société, celle-ci devant en dernier lieu assumer la responsabilité du choix du comptable auquel elle avait confié la tenue de sa comptabilité. Pour le surplus, il se dégage encore du rapport du service de révision qu'il est illusoire d'espérer pouvoir retracer la comptabilité de la ... pour les années afférentes, étant donné, d'une part, que, selon les propres déclarations de Monsieur ..., la plupart des documents comptables de la société ont été détruits à l'occasion d'un incendie en 2010, et, d'autre part, que le restant de la comptabilité est gravement lacuneux pour avoir été effacé *« par erreur »* sur l'ordinateur, respectivement *« endommagé »* et ne pouvant être *« restauré »*.

L'argumentation afférente de l'appelante est partant à rejeter.

Concernant la comptabilité de l'année 2007, la ... soutient ensuite que Monsieur …aurait comptabilisé à tort le paiement du montant de .- € comme un prêt de la société à Monsieur ..., étant donné que ce paiement aurait été effectué afin de faire obstacle à la vente de trois immeubles apportés par les époux ..., grevés d'une hypothèque au profit de la .... D'ailleurs ceux-ci, lors de l'apport de ces trois immeubles à … auraient transféré à la société à la fois l'actif, c'est-à-dire la valeur de l'immeuble et le passif, à savoir la dette hypothécaire. Partant, cette erreur comptable devrait être rectifiée et le montant litigieux

serait à déduire sous un poste *« charges exceptionnelles »* dans les bilans de l'appelante, et plus précisément sous le poste *« dommages et intérêts »*.

La Cour rejoint cependant les premiers juges dans leur analyse qu'il se dégage des statuts de la ..., tels que publiés au Mémorial lors de sa constitution le 13 septembre 2000, que les époux ... ont fait l'apport à ladite société de trois immeubles sis respectivement à …. et que lesdits immeubles, bien que grevés de deux inscriptions hypothécaires au profit de la ..., sont apportés « *libres de toutes dettes et charges hypothécaires ou privilèges, en ce sens que les apporteurs continueront à les supporter personnellement* ». Il s'ensuit que l'objection de l'appelante quant au transfert d'un passif au moment de l'apport des trois immeubles, à savoir la dette hypothécaire, manque en fait.

Cette vision des choses se trouve encore confirmée par les termes d'un jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 6 janvier 2006, confirmé par la Cour d'Appel le 12 février 2009, duquel il se dégage, d'une part, que l'aliénation des trois immeubles, consentie par les époux ... à la ... a été déclarée inopposable à la ..., et, d'autre part, que lesdits époux ont été condamnés en nom personnel à payer *in solidum* à la ... le montant de … €.

Le paiement du montant de … € en 2007 à la ... n'a dès lors pas pu être déduit sous un poste *« charges exceptionnelles »* dans les bilans de l'appelante, ni plus précisément sous le poste *« dommages et intérêts »,* les simples allégations de l'appelante à ce sujet, contredites par les éléments objectifs relevés ci-avant, n'emportant pas la conviction de la Cour.

Partant, il y a lieu de confirmer les premiers juges dans leur conclusion que la … n'a pas rapporté la preuve des faits réduisant la cote d'impôt et que le directeur a valablement pu retenir que le paiement de … € au profit de la ... correspondait au remboursement d'un prêt privé contracté par les époux ... ne pouvant diminuer le revenu imposable de la société appelante et qu'il convient d'ajouter au revenu imposable de celle-ci la charge financière de … € pour l'année 2007.

Concernant ensuite les charges financières d'un montant de …€ mises en compte dans la comptabilité de la … pour l'année 2008, apparemment constituées par deux virements bancaires au profit de la ..., la Cour constate que la partie appelante, ni dans son acte d'appel du 1er août 2013, ni dans son mémoire en réplique déposé le 3 octobre 2013, n'émet la moindre contestation quant au constat du service de révision que lesdites opérations ont été fictives. Dans ce contexte, il y a lieu de signaler qu'il se dégage du rapport du service de révision du 26 mai 2011 que le contribuable avait remis au réviseur les extraits bancaires ayant trait à l'année 2008, mais que les deux opérations alléguées n'ont pas pu être retracées. Partant, c'est à juste titre que le tribunal est arrivé à la conclusion que les deux paiements allégués n'avaient pas eu lieu en réalité et que le directeur a partant valablement pu retenir que ces opérations étaient à annuler.

La ... soutient ensuite que le tribunal aurait renversé la charge de la preuve en retenant qu'elle n'aurait pas rapporté la preuve que la vente à Madame ... au prix de .. € des parts sociales qu'elle détenait dans la société ... ne constituait pas une distribution cachée de bénéfices. Ce faisant, les premiers juges auraient violé le principe suivant lequel celui qui allègue une chose doit en rapporter la preuve. Dans ce contexte, elle soutient encore que le droit de propriété, tel que défini à l'article 544 du Code civil, ne souffrirait aucune

exception et qu'elle-même aurait été en droit de vendre ses parts sans considération particulière quant à la qualité de son cocontractant et à un prix convenu, fût-il minime. Partant, le directeur se serait livré à une appréciation arbitraire de l'article 164 (3) LIR, ce d'autant plus qu'elle conteste formellement que la valeur réelle de l'immeuble apporté dans la société ... aurait été de … €.

Les premiers juges ont correctement tracé le cadre légal applicable en se référant à l'article 164 LIR, qui dispose comme suit :

« *(1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité* ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 351).

En ce qui concerne la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, les premiers juges ont correctement déduit des éléments du dossier que la ... ne conteste pas avoir vendu

l'intégralité des parts sociales dans la société ... au prix de …€ à Madame ..., mère de Monsieur ..., un associé majoritaire et administrateur-délégué de l'appelante, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu émettre un doute circonstancié quant à l'existence effective d'une contrepartie pour le prix de vente fixé à … € pour la société ... dont le capital social était constitué par l'apport d'un immeuble évalué librement au montant de …€ quelques mois avant la cession litigieuse par l'apport en nature d'un immeuble sis à …, tel que cela se dégage notamment des énonciations non sérieusement contestées du rapport du service de révision.

Dans la mesure où, conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par l'ensemble de ces éléments, il incombe dès lors à la ... de prouver l'absence de diminution de bénéfice indue par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues.

Or, la Cour, sur base des éléments lui soumis qui sont identiques à ceux présentés devant les premiers juges, rejoint ceux-ci dans leur analyse que la ... n'a pas rapporté la preuve d'un éventuel service qui lui aurait été rendu par Madame ..., de sorte que la première condition d'une distribution cachée de bénéfice à savoir l'existence d'avantages indus fournis par l'appelante est donnée dans le cas d'espèce.

Il en est de même de la deuxième condition posée par l'article 164 (3) LIR, à savoir l'existence d'une relation particulière entre la ... et Madame ... en tant qu'intéressée, la Cour se contentant de renvoyer aux liens familiaux énoncés ci-avant, ainsi qu'à la répartition du capital social de la société appelante et les fonctions d'administrateur-délégué et de gérant unique occupés par Monsieur ... dans la ... et la société ....

Dès lors, les premiers juges ont pu conclure à bon droit à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices dans le cas d'espèce.

Quant à la contestation de la ... suivant laquelle la valeur de l'immeuble apporté par elle à la société ... n'aurait pas été de … €, mais de … €, la Cour rejoint encore le tribunal dans son constat qu'il se dégage des statuts de la société ..., tels que publiés au Mémorial, que le capital social avait été fixé à la somme de … €, représenté par 900 parts sociales, d'une valeur nominale de … € et que …avait déclaré souscrire les 900 parts sociales et les libérer entièrement par apport en nature d'une maison d'habitation sise à …, de sorte que les contestations afférentes manquent en fait.

Par voie de conséquence, en présence d'indices suffisants dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier sans contrepartie équivalente par la ... et de l'existence de liens particuliers entre celle-ci et Madame ..., et à défaut par l'appelante d'avoir combattu cette apparence par des éléments concrets suffisants, c'est à juste titre que les premiers juges ont admis la qualification de distribution cachée de bénéfices.

Le moyen afférent est partant à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel de la ... n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est partant à rejeter comme étant non fondé, sans qu'il n'y ait lieu de recourir à la nomination d'un expert *« afin de déterminer si les bulletins litigieux relatifs aux exercices 2007 et 2008 émis par l'Administration ont été établis de manière régulière »,* tel que sollicité par l'appelante, la totalité des documents

comptables de l'appelante pour les années litigieuses n'étant par ailleurs plus disponible, tel que relevé ci-avant.

Au vu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de la ... est encore à rejeter.

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 1er août 2013 en la forme ;

au fond, écarte la demande de l'appelante en nomination d'un expert comme non pertinente ;

déclare l'appel non justifié et en déboute ;

partant, confirme le jugement entrepris du 1er juillet 2013 ;

écarte la demande en allocation d'une indemnité de procédure de l'appelante ;

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 5 décembre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY　　　　　s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative